

FORTIUM

PROJEÇÃO

SÍLVIO LOPES SOUTO

**EXTINÇÃO DA PUNIBILIDADE NOS CRIMES
CONTRA A ORDEM TRIBUTÁRIA E
APROPRIAÇÃO INDÉBITA PREVIDENCIÁRIA**

BRASÍLIA/2008

EXTINÇÃO DA PUNIBILIDADE NOS CRIMES CONTRA A ORDEM TRIBUTÁRIA E APROPRIAÇÃO INDÉBITA PREVIDENCIÁRIA

Sílvio Lopes Souto^{*}

RESUMO: O presente trabalho aborda assunto relacionado com o chamado direito penal econômico e trata das alterações na legislação que dispõe sobre as regras para extinção da punibilidade do agente com o pagamento integral ou parcelamento do tributo devido e seus acessórios. O foco do estudo é noticiar a possibilidade real e legal de suspender o processo criminal e/ou extinguir a demanda contra o devedor quando este efetuar, junto ao Fisco, o pagamento integral ou promover adesão a um programa de parcelamento (Refis - Programa de Recuperação Fiscal) visando o recolhimento do débito tributário ou fiscal, antes ou depois de recebida e aceita a denúncia. O estudo foi desenvolvido por meio de pesquisas em referências bibliográficas, leis e acessos a artigos publicados na *internet*, buscando, dessa forma, as opiniões dos autores e estudiosos sobre o tema. Por todos os aspectos analisados neste trabalho, verificou-se que a extinção de punibilidade prevista na legislação vigente pode ser considerada justa, por tratar-se de uma opção político-jurídica do legislador com importante e destacável aplicabilidade.

Palavras-chave: Extinção. Punibilidade. Crimes. Ordem Tributária.

^{*} Currículo: Graduado em Ciências Contábeis, pela UniDF e Direito pelo Unidesc (GO). Pós-graduado em Gestão Financeira e Controladoria pela FACTU (MG). Atua como Analista Judiciário no Superior Tribunal de Justiça.

1. INTRODUÇÃO

O presente trabalho sobre a extinção da punibilidade nos crimes contra a ordem tributária e apropriação indébita previdenciária foi elaborado com o intuito de trazer algumas considerações sobre os crimes tributários - ou crimes fiscais -, pois, sabe-se que no Brasil a sonegação existe e causa grande prejuízo à sociedade como um todo.

O assunto foi escolhido por ser uma questão que ainda suscita muita controvérsia entre os profissionais das áreas jurídica e tributária, com posicionamentos e questionamentos antagônicos sobre sua aplicabilidade, criando, com isso, algumas correntes distintas de entendimentos. É um dos temas onde ainda existe grande confusão legislativa geradora de significativa insegurança jurídica.

Pelo estudo, verifica-se a insistência do legislador pátrio em formular indiscriminadamente normas penais objetivando a supressão da chamada criminalidade econômica, culminando em uma verdadeira inflação de leis penais, dotadas de pouca técnica legislativa e pelo rigor da lei como forma de erradicação dos crimes de colarinho branco.

Inicialmente, para compreensão do atual modelo tributário, será feita uma breve consideração sobre a soberania e o poder de tributar do Estado e uma abordagem da evolução histórica da legislação tributária brasileira que versa especificamente sobre o tema.

Este trabalho não representa nenhuma inovação na área tributária, portanto, tem-se como objetivo fornecer considerações para uma reflexão sobre a aplicação penal especificamente no crime de sonegação fiscal.

2. ESTADO: SOBERANIA E PODER DE TRIBUTAR

A Constituição Federal Brasileira veda ao Estado a intervenção direta na atividade econômica, excetuando quando necessário aos imperativos da segurança nacional ou quando visa resguardar os interesses relevantes da coletividade¹. A regra sob comento resguarda em si o princípio da livre iniciativa na ordem econômica. Em outras palavras significa dizer que o Estado transfere ao particular o exercício da atividade econômica; ressalvadas, como já mencionadas, as hipóteses do dispositivo acima referido. Essas reflexões iniciais servem para demonstrar, e

¹ Art. 173, Constituição Federal/1988.

também justificar, a necessidade que tem o Estado em fruir os tributos que lhes são pagos pelas pessoas físicas e jurídicas. De outro modo, o Estado não teria como arcar com as despesas destinadas a manter sua complexa estrutura e para implementar investimentos necessários e importantes em proveito da coletividade.

É essa a destinação precípua dos tributos, muito embora no Brasil a distorção da lei por parte daqueles que detêm o poder, via de regra, termine em descalabros administrativos e desvios das receitas públicas. Há de se ressaltar, contudo, que há exceções. De qualquer maneira, não há como pôr de lado a importância das verbas tributárias como fonte primária dos recursos destinados à manutenção do aparelho estatal; portanto, à viabilização da coexistência harmônica dos indivíduos em um dado corpo social.

O Estado é consequência da vontade do homem. Queira ou não, é através dele que o indivíduo se impõe limites, regras e parâmetros de conduta. O Estado, em tese, iguala as pessoas. Torna real, portanto, a condição do homem como ser social. Não fosse assim, teríamos a prevalência do mais forte sobre o mais fraco, resultado de uma permanente e desordenada situação de disputa que certamente o levaria à extinção. Essas considerações são postas em tese, pois na verdade o que se observa - particularmente nos regimes capitalistas - é a supremacia daquele que detém o poder econômico em detrimento do menos favorecido. Na verdade não há como negar essa realidade. Entretanto, Isso não quer dizer que o Estado seja uma descrição imaginativa de uma sociedade ideal. As distorções decorrem da fraqueza de caráter e dos interesses pessoais daqueles que detêm, de uma forma ou de outra, poder econômico e/ou político. O ânimo reside na esperança de que o homem, em permanente evolução encontre uma fórmula ideal e igualitária para eliminar as gritantes desigualdades hoje vistas.

Essas considerações têm relevância como forma de justificar a imposição do tributo aos indivíduos; que na verdade não é imposição do Estado, senão dos próprios indivíduos a si mesmos, pois é levado a deduzir que o Estado não tem vontade própria. A vontade do Estado é a vontade do coletivo, ou seja, do bem comum como finalidade fundamental. É o Poder Constituinte Originário como causa determinante da formação do Estado Democrático de Direito, situação em que o império da lei prepondera sobre todos. O tributo, nesse contexto, assume papel de tamanha relevância que alcança condição de elemento da soberania.

A propósito, como muito bem observou o Professor Hugo de Brito Machado, “o poder de tributar nada mais é que um aspecto da soberania estatal, ou uma parcela desta”². Existe, pois, um ordenamento tributário, isto é, um conjunto de princípios e normas voltados a disciplinar a atividade tributária exercida pelo Estado, estabelecendo padrões e determinando limites, ao mesmo tempo em que defende o Erário de ataques criminosos dirigidos a dilapidar o Tesouro Público.

² Curso de Direito Tributário, 14ª ed. Malheiros, p. 27.

Em resumo, pode-se dizer que a matéria situa-se no plano constitucional no Título VI, da Carta Magna, que versa sobre questão tributária e orçamentária, ao passo que no âmbito infraconstitucional prevalecerá a Lei 8.137, de 27/12/90. Esse dispositivo trata dos crimes tributário, econômico e relações de consumo.

3. TIPIFICAÇÃO DOS CRIMES TRIBUTÁRIOS

O crime de sonegação fiscal era definido pela Lei nº 4.729/65. A partir da Lei nº 8.137/90, todos aqueles comportamentos que até então eram considerados crimes de sonegação fiscal passaram a receber a denominação de crimes contra a ordem tributária.

Já o crime de apropriação indébita previdenciária era definido na Lei nº 4.357/67. A partir da promulgação da Lei nº 9.983/00, o crime foi tipificado no artigo 168-A, do Código Penal Brasileiro.

Atualmente, portanto, temos que o crime de sonegação fiscal, hoje denominado crime contra a ordem tributária está definido na Lei 8.137/90 e o crime de apropriação indébita previdenciária está previsto no artigo 168-A, do Código Penal.

Nos artigos 1º e 2º, da Lei nº 8.137, de 27.12.90, encontramos o rol de condutas que podem constituir crime contra a ordem tributária ou crimes de sonegação fiscal.

Senão vejamos:

Art. 1º Constitui crime contra a ordem tributária suprimir ou reduzir tributo, ou contribuição social e qualquer acessório, mediante as seguintes condutas:

I - omitir informação, ou prestar declaração falsa às autoridades fazendárias;

II - fraudar a fiscalização tributária, inserindo elementos inexatos, ou omitindo operação de qualquer natureza, em documento ou livro exigido pela lei fiscal;

III - falsificar ou alterar nota fiscal, fatura, duplicata, nota de venda, ou qualquer outro documento relativo à operação tributável;

IV - elaborar, distribuir, fornecer, emitir ou utilizar documento que saiba ou deva saber falso ou inexato;

V - negar ou deixar de fornecer, quando obrigatório, nota fiscal ou documento equivalente, relativa a venda de mercadoria ou prestação de serviço, efetivamente realizada, ou fornecê-la em desacordo com a legislação.

Pena - reclusão de 2 (dois) a 5 (cinco) anos, e multa.

Parágrafo único. A falta de atendimento da exigência da autoridade, no prazo de 10 (dez) dias, que poderá ser convertido em horas em razão da

maior ou menor complexidade da matéria ou da dificuldade quanto ao atendimento da exigência, caracteriza a infração prevista no inciso V.

Art. 2º Constitui crime da mesma natureza:

I - fazer declaração falsa ou omitir declaração sobre rendas, bens ou fatos, ou empregar outra fraude, para eximir-se, total ou parcialmente, de pagamento de tributo;

II - deixar de recolher, no prazo legal, valor de tributo ou de contribuição social, descontado ou cobrado, na qualidade de sujeito passivo de obrigação e que deveria recolher aos cofres públicos;

III - exigir, pagar ou receber, para si ou para o contribuinte beneficiário, qualquer percentagem sobre a parcela dedutível ou deduzida de imposto ou de contribuição como incentivo fiscal;

IV - deixar de aplicar, ou aplicar em desacordo com o estatuído, incentivo fiscal ou parcelas de imposto liberadas por órgão ou entidade de desenvolvimento;

V - utilizar ou divulgar programa de processamento de dados que permita ao sujeito passivo da obrigação tributária possuir informação contábil diversa daquela que é, por lei, fornecida à Fazenda Pública.

Pena - detenção, de 6 (seis) meses a 2 (dois) anos, e multa.

Já o crime de apropriação indébita previdenciária, atualmente, é definido no artigo 168-A do Código Penal, *in verbis*:

Art. 168-A. Deixar de repassar à previdência social as contribuições recolhidas dos contribuintes, no prazo e forma legal ou convencional:

Pena – reclusão, de 2 (dois) a 5 (cinco) anos, e multa.

§ 1º Nas mesmas penas incorre quem deixar de:

I – recolher, no prazo legal, contribuição ou outra importância destinada à previdência social que tenha sido descontada de pagamento efetuado a segurados, a terceiros ou arrecadada do público;

II – recolher contribuições devidas à previdência social que tenham integrado despesas contábeis ou custos relativos à venda de produtos ou à prestação de serviços;

III - pagar benefício devido a segurado, quando as respectivas cotas ou valores já tiverem sido reembolsados à empresa pela previdência social.

4. EXTINÇÃO DA PUNIBILIDADE

Com a prática do crime, o direito de punir do Estado, que era abstrato, torna-se concreto, surgindo a punibilidade, que é a possibilidade jurídica de impor a sanção³.

Surgem, entretanto, fatos ou atos jurídicos que impedem o Estado de exercer o seu direito de punir os infratores da lei penal. São as causas de extinção

³ Manual de Direito Penal – Mirabete, ed. São Paulo. Atlas. 2005

da punibilidade. No artigo 107 do Código Penal, em seus nove incisos, estão indicadas treze causas de extinção da punibilidade.

Existem outras causas dispersas no Código Penal, como, por exemplo, no artigo 312, § 3º, primeira parte, referente ao ressarcimento no peculato culposo, e em outras legislações – art.9º, § 2º da Lei 10.684/2003 - pagamento integral dos débitos oriundos de tributos e contribuições sociais com relação aos crimes contra a ordem tributária e nos artigos 168-A e 337-A do Código Penal.

4.1. Pelo Recolhimento Integral do Débito e seus Acessórios

A questão relativa à extinção da punibilidade não é nova e encontramos uma seqüência legislativa que retrata esta situação. A Lei 4.729/65, que instituiu o crime de sonegação fiscal, disse extinguir-se a punibilidade quando o agente promover o recolhimento do tributo devido, antes de ter início, na esfera administrativa, da ação fiscal própria. Iniciada a ação fiscal, o pagamento do débito não extingui a punibilidade no âmbito criminal, embora pudesse ser considerado uma forma de arrependimento, da qual decorreria a redução da pena. Em 10/02/67, o Decreto-Lei nº 157 estabeleceu que o pagamento, acrescido das multas devidas, mesmo depois de iniciada a ação fiscal, extingua a punibilidade. Por sua vez, a Lei 6.910/81 restringiu o alcance do pagamento como causa de extinção de punibilidade, que passou a não abranger os crimes de contrabando e descaminho.

Na década de 90, foram editadas inúmeras leis relativas ao tema em questão. A Lei 8.137/90 definiu os crimes contra a ordem tributária em seus artigos 1º a 3º e contemplava a extinção da punibilidade mediante a reparação integral dos prejuízos decorrentes do cometimento delituoso, antes do recebimento da denúncia.

Em 1991, a Lei 8.383 implantou o denominado terrorismo fiscal. Isto porque revogou os artigos 2º da Lei 4.729/65 e 14, da Lei 8.137/90, que dispunham sobre a extinção da punibilidade nos crimes contra a ordem tributária, face ao pagamento do tributo e seus acessórios. Na seqüência, em uma tentativa de fazer prevalecer o bom senso do legislador, foi editada em 26/08/93 a Lei 8.696, que previa o restabelecimento do mecanismo de extinção da punibilidade. Entretanto, a Lei sofreu veto presidencial. Outra tentativa, desta vez com êxito, foi alcançada com a Lei 9.249/95, que em seu artigo 34 restabeleceu a extinção da punibilidade pelo pagamento.

Quanto à extinção da punibilidade do crime de apropriação indébita previdenciária, temos que o § 2º, do artigo 168-A do Código Penal determina que "é extinta a punibilidade se o agente, espontaneamente, declara, confessa e efetua o pagamento das contribuições, importâncias ou valores e presta as informações

devidas à previdência social, na forma definida em lei ou regulamento, antes do início da ação fiscal."

Neste diapasão, é importante observar que o autor de um crime contra a ordem tributária (sonegação fiscal) poderia ter extinta a sua punibilidade, desde que pagasse o débito tributário até o recebimento da denúncia. Quanto ao crime de apropriação indébita, o autor do crime só teria a extinção de sua punibilidade se efetuasse o pagamento do débito fiscal até o início da ação fiscal.

4.2. Pelo Parcelamento: Programa de Recuperação Fiscal (REFIS)

A doutrina e a jurisprudência não são pacíficas, tendo se formado 03 (três) correntes.

A primeira sustenta que o parcelamento do tributo não acarreta a extinção da punibilidade, salvo se antes do recebimento da denúncia já houver sido integralizado o total do débito.

A segunda posição, predominante nos tribunais, é a que, se o pagamento do parcelamento for iniciado antes do recebimento da denúncia, extingue-se a punibilidade.

Já a terceira corrente sustenta que o parcelamento da dívida fiscal é apenas causa suspensiva da extinção da punibilidade, sendo que só fica afastada a responsabilidade penal se houver o cumprimento total da obrigação.

A despeito dos demais entendimentos acredita-se que esta última posição é a que melhor resolve a questão da extinção da punibilidade em caso de parcelamento de dívidas fiscais.

Não se pode perder de vista que a lei não prevê a extinção da punibilidade somente em função do parcelamento do débito fiscal e do pagamento de algumas parcelas. Necessário é o pagamento integral da dívida tributária e, não sendo isso possível, razoável é que, em caso de parcelamento, seja suspensa a extinção da punibilidade, até ocorrer o pagamento total da dívida.

A título de histórico, lembramos que o Refis I, regime de parcelamento dos débitos tributários em condições extremamente vantajosas, instituído através da Lei 9.964/00, em seu artigo 15, dispôs sobre a suspensão da pretensão punitiva referente aos crimes tributários, desde que a inclusão no regime se desse antes do recebimento da denúncia criminal ou início da ação fiscal. Até aí, em nada diferiu do sistema penal tributário até então vigente.

Referida Lei assim dispõe:

Art. 15º, caput: "É suspensa a pretensão punitiva do Estado referente aos crimes previstos nos artigos 1.º e 2.º da Lei n.º 8.137, de 27 de dezembro de 1.990, e no art. 95 da Lei n.º 8.212, de 24 de julho de 1.991, durante o período em que a pessoa jurídica relacionada com o agente dos aludidos crimes estiver incluída no REFIS, desde que a inclusão no referido programa tenha ocorrido antes do recebimento da denúncia criminal."

Se formos ater tão-somente ao texto da Lei, não há dúvidas de que aqueles que aderiram ao Refis após a denúncia não poderão se beneficiar com a suspensão da pretensão punitiva. No entanto, há que se atentar para o espírito do Governo Federal e do próprio legislador ao aprovar a Lei. É inquestionável que o objetivo do Estado foi de estimular o pagamento do débito, a fim de extinguir a punibilidade. E este estímulo, esta oportunidade, não pode ser restrito a parte dos contribuintes, sob pena de ferir o princípio constitucional da igualdade previsto no art. 5º da CF/88.

Este marco final não foi mais exigido no Refis II. Assim sendo, para os débitos incursos, a despeito de já haver denúncia criminal ou início da ação fiscal, a pretensão punitiva do Estado fica suspensa, até que se dê o pagamento total, para então decretar a extinção da punibilidade.

A partir da promulgação da Lei n.º 10.684, de 30/05/03, que institui o Refis II, a extinção da punibilidade nos crimes de sonegação fiscal e apropriação indébita previdenciária ganhou um novo regramento. O dispositivo que trouxe a inovação foi o artigo 9º, que assim dispõe:

Art. 9º: "É suspensa a pretensão punitiva do Estado, referente aos crimes previstos nos arts. 1º e 2º da Lei 8.137, de 27 de dezembro de 1990, e nos arts. 168A e 337A do Decreto-Lei nº 2.848, de 7 de dezembro de 1940 - Código Penal, durante o período em que a pessoa jurídica relacionada com o agente dos aludidos crimes estiver incluída no regime de parcelamento..."
§ 2º - Extingue-se a punibilidade dos crimes referidos neste artigo quando a pessoa jurídica relacionada com o agente efetuar o pagamento integral dos débitos oriundos de tributos e contribuições sociais, inclusive acessórios."

Esta Lei determina, ainda, a extinção da punibilidade dos referidos crimes quando a pessoa jurídica relacionada com o agente efetuar o pagamento integral dos débitos oriundos de tributos e contribuições sociais, inclusive acessórios.

Frise-se que o dispositivo legal acima citado não faz qualquer menção ao recebimento da denúncia, não fazendo menção, outrossim, quanto ao momento processual em que o pagamento integral do débito pode ser feito, com a consequência extinção da punibilidade.

Neste sentido, aquele contribuinte que cometeu qualquer um dos crimes acima mencionados poderá ver sua punibilidade extinta, desde que ultime o pagamento do tributo devido, mesmo que seja após o recebimento da denúncia.

Contudo, a extensão dos efeitos das disposições legais acima mencionados, talvez tenham extrapolados o desiderato do legislador, senão, vejamos:

a) trata-se de instituto de direito penal, onde incide a regra excepcional do inciso XL do artigo 5º da Constituição Federal, de retroatividade da lei mais benéfica ao réu;

b) o STF tem interpretado que não é necessário que o parcelamento e/ou pagamento se refiram à inclusão no Refis, podendo se referir a qualquer pagamento, desde que integral, e qualquer acordo de parcelamento com o Fisco, em qualquer esfera de governo.

Consideramos que a aplicação do princípio constitucional da retroatividade da lei penal benéfica é mesmo inevitável. Podemos Imaginar o caso de uma empresa que efetuou o pagamento total de um tributo após o recebimento da denúncia criminal ou da ação fiscal, e que agora está incurso em ação penal e, de outro lado, uma empresa que não pagou os tributos que sonegou na mesma época, mas agora adere ao Refis e tem a punibilidade suspensa. Este casuísmo demonstra que o sistema atual de que estamos tratando pode acabar punindo quem agir com maior boa-fé, violando assim o princípio da isonomia entre outros como a moralidade administrativa. Em tais casos não há como deixar de retroagir a lei penal benéfica.

Nesse sentido, já se manifestou a Corte Suprema, vejamos:

"A Turma..., concedeu habeas corpus de ofício para declarar extinta a punibilidade, nos termos do disposto no art. 9º, § 2º, da Lei 10.684/2003, já que tal Lei possui retroatividade por ser mais benéfica que a existente ao tempo da impetração (Lei 9.249/95) — a qual previa a extinção de punibilidade quando o pagamento fosse realizado até o recebimento da denúncia". HC 81929/RJ rel. Min. Cezar Peluso, 16/12/2003)"

Já no que tange à possibilidade do parcelamento e/ou pagamento se dar em qualquer situação, mesmo para quem não aderiu ao Refis, a alegação principal é de que o texto da Lei 9.964/00 limitava a suspensão da pretensão punitiva àqueles casos nos quais a pessoa jurídica estivesse "incluída no Refis" e desde que a inclusão "no programa" ocorresse antes do recebimento da denúncia; ao contrário da Lei 10.684/03 que não traz referidas exigências.

Contudo, não parece correto o raciocínio de que pode haver parcelamento ou pagamento fora do sistema Refis, gerando respectivamente suspensão e extinção da punibilidade, posteriormente à lei em comento.

A Lei instituidora do Refis II, como acima asseverado limitou o prazo para adesão ao programa, podendo deste modo ser equiparada à lei temporária, que não tem aplicação após sua cessação. Destarte, não deve haver aplicação desta lei para situações a ela posteriores.

Porém, esta não é maneira que vem se posicionando o STF. Vejamos as considerações tecidas no acórdão supracitado, onde, foi adotada a conclusão do artigo jurídico de autoria de Heloisa Estelita⁴:

Pondera, então, a doutrina:

"Uma leitura apressada, feita sob a ótica da disciplina do antigo Refis, do novo §2º do artigo 9º poderia levar à crença de se tratar de norma que faz referência ao momento final do parcelamento, ou seja, que o final do parcelamento, implicando em pagamento, levaria à extinção da punibilidade. Sim, o entendimento está correto, mas o dispositivo diz mais que isto. Em nosso entender, o dispositivo pode perfeitamente ser interpretado de forma a permitir que sempre que houver pagamento independentemente de ser o momento final do parcelamento, extinta estará a punibilidade e, agora, sem limite temporal, isto é, sem que o recebimento da denúncia inviabilize o efeito jurídico-penal do pagamento integral do tributo."

Esta interpretação se assenta em dois fundamentos. Primeiro deles: na disciplina anterior (do Refis), o § 3º expressamente atrelava a extinção da punibilidade ao pagamento das parcelas do parcelamento, verbis:

"Extingue-se a punibilidade dos crimes referidos neste artigo, quando a pessoa jurídica relacionado com o agente efetuar o pagamento integral dos débitos oriundos de tributos e contribuições sociais, inclusive acessórios, que tiverem sido objeto de concessão de parcelamento antes do recebimento da denúncia criminal".

A nova disciplina é bem diferente sob este aspecto, confira-se:

"Extingue-se a punibilidade dos crimes referidos neste artigo quando a pessoa jurídica relacionada com o agente efetuar o pagamento integral dos débitos oriundos de tributos e contribuições sociais, inclusive acessórios." (art. 9º, §2º).

O segundo deles reside na questão da igualdade: "se o agente pode, a qualquer momento, parcelar o débito, suspendendo a punibilidade que, ao cabo do parcelamento, será extinta, com maior razão a ação deve atingir aquele que opta por, num só ato, pagar integralmente o débito".

Tal qual ocorre relativamente ao parcelamento, a nova disciplina dos efeitos jurídico penais do pagamento, por ser mais benéfica, retroage atingindo todos os cidadãos que se encontrem nesta situação, não importando, igualmente, o estágio processual, conforme previsto no art.5º, XL, da CF e art. 2º, do CP. A nova disciplina, evidentemente mais benéfica ao réu, retroage.

No HC 83.414/RS de relatoria do Min. Joaquim Barbosa, de forma incidental ficou consubstanciado mais uma vez:

⁴ "Pagamento e Parcelamento Nos Crimes Tributários e a nova disciplina da Lei 10.864/03", no Boletim IBCCRIM-SP – set. 2003, p. 2 e seguintes.

"Quanto ao mais, observo que, com o advento da Lei 10.684/2003, não há mais necessidade de se pagar o tributo até o recebimento da denúncia (e, portanto, antes mesmo do exaurimento da via administrativa) para que o cidadão não venha a ser processado criminalmente. Isso porque o §2º do art. 9º da referida lei criou uma causa extintiva da punibilidade consistente no pagamento, a qualquer tempo, do débito.

Dessa forma o pensamento dos ilustres ministros do STF parecem se inclinar para uma despenalização completa dos crimes tributários, na medida em que o parcelamento e o pagamento integral dos mesmos em qualquer momento teriam o condão de sobrepujar os efeitos penais, consagrando mais uma vez o princípio do *non olet* (dinheiro não tem cheiro) que consiste em regra geral tributária anti-elisão, o que atende aos interesses arrecadatórios cada vez mais pujantes do Fisco, em detrimento da moralidade administrativa. Nos dizeres do ilustre professor Luiz Flávio Gomes⁵: "Importa mais arrecadar que punir penalmente o autor do crime. Utilitarismo em lugar de uma visão kantiana ou hequeliana (que não abriam mão do castigo penal nunca)".

Resta ainda atentar para o fato de que o tiro pode sair pela culatra, na medida em que pode incentivar o ato de sonegação tributária, já que não mais haveria o risco de sanções penais para os crimes tributários.

Observa-se que há ainda a delicada questão da natureza fraudulenta dessas condutas. Como bem observa o autor Eugênio Pacelli⁶, "com efeito, o núcleo dos tipos penais relativos à supressão ou redução de tributo (Lei 8.137/90) narra uma conduta, comissiva ou omissiva, necessariamente fraudulenta, à exceção talvez da ação omissiva prevista no inciso v".

Por isso, e em vista de julgados do STJ que consideram os crimes de falsidade documental como crime meio para a sonegação tributária por conta do princípio da consunção (v. HC 5154/RJ; HC 4340/RJ, etc.), há de se considerar que o entendimento que o STF vem dando ao extinguir a punibilidade nos crimes tributários pelo simples pagamento em qualquer momento, pode trazer repercussões ainda mais sérias do que as já mencionadas, ao ponto de desconsiderar o grau de lesividade e despenalizar os crimes em tais situações.

Há ainda um ponto pouco comentado que diz respeito a uma inconstitucionalidade formal existente na lei, já que a essa é fruto de conversão de medida provisória, apesar de disposição expressa proibitiva dessa espécie tributária versar sobre direito penal (CF, art. 62 §1º 'b').

Essa lei, sem dúvida, trouxe novidades ao ordenamento jurídico, suscitando questionamentos sobre sua aplicabilidade, seu alcance e, inclusive, sobre sua constitucionalidade.

⁵ Artigo jurídico – "*Crimes tributários e previdenciários para STJ, o parcelamento do débito extingue a punibilidade do sonegador.*"

⁶ Curso de Processo Penal – 3ª edição – Ed. Del Rey

Um outro aspecto a ser considerado é que a lei é expressa ao dizer pessoa jurídica, nos dando a entender, a princípio, que não seria aplicável às pessoas físicas. Entretanto, embora o texto legal não mencione referido sujeito passivo, a que se prestar uma interpretação extensiva da lei em análise, bem como atenção ao princípio da isonomia, conforme leciona Gianpaolo Poggio Smanio⁷.

Referido diploma também não faz menção aos tributos estaduais e municipais. Ocorre que a norma que trata da extinção da punibilidade é de natureza penal e não há que se questionar a competência federal para sua edição, abrangendo processos na Justiça Federal ou Estadual. Isto porque, ainda que o Município ou Estado não disponha sobre o parcelamento dos respectivos débitos tributários, quando acontecer o pagamento integral do débito, ocorrerá a extinção da punibilidade.

Outra questão a ressaltar é a extinção da punibilidade no que diz respeito aos crimes conexos. Suponhamos que haja denúncia por quadrilha ou bando e sonegação fiscal. O pagamento do débito irá operar apenas a suspensão da pretensão punitiva referente ao crime de sonegação fiscal.

4.3. Posicionamentos Quanto a Constitucionalidade da Norma

No que tange à constitucionalidade da norma em comento, encontramos posições divergentes. Pela inconstitucionalidade, como bem ressalta Heloísa Estellita, podemos citar seu aspecto formal por violação ao disposto no artigo 146, III, da CF/88, que determina que as normas gerais de direito tributário constituem matéria sob reserva de lei complementar. Quanto ao aspecto material, a autora alega infringir os princípios republicanos, da igualdade, da cidadania e da moralidade. Também no sentido da inconstitucionalidade, José Maurício Gonçalves⁸ relata a ofensa ao princípio da divisão dos poderes (art. 2º), à independência do juiz (art. 95) e à cláusula pétrea (art. 60, par. 4º, inc. III), bem como aos princípios da igualdade e da segurança jurídica.

O tributarista Hugo de Brito Machado⁹, em artigo recentemente, o, aborda o tema de maneira lúcida e exhaustiva. Transcreve o autor, em seu texto,

⁷ *A Extinção da Punibilidade pelo pagamento do Tributo*, Revista do Tribunal Regional Federal da Primeira Região, nº 10, ano 18, outubro de 2006.

⁸ *Da Inconstitucionalidade do art. 9º, parágrafo 1º e 2º, da Lei 10.684, de 30 de Maio de 2003*. Boletim dos Procuradores da República, ano V, nº 62 de junho de 2003.

⁹ *Extinção do Crédito e Extinção da punibilidade nos Crimes Contra a Ordem Tributária*. Revista Dialética de Direito Tributário, fevereiro de 2007.

primeiramente, os argumentos dos que se posicionam contrários à extinção da punibilidade pelo pagamento do tributo. São eles: torna o direito penal extremamente utilitarista, desprendido de sua base ética; estimula a sonegação, na medida em que garante ao sonegador que, se apanhado, livrar-se-á da pena, pagando o tributo; e estabelece tratamento desigual entre os que podem e os que não podem pagar, privilegiando os primeiros.

Pela constitucionalidade da norma em epígrafe, encontramos argumentos mais convincentes, que seguramente nos levam a nos posicionarmos pela sua adequação à Carta da República.

Para esta corrente, se as normas que tutelam o crédito tributário, sejam criminais ou não, objetivam tornar efetivo esse crédito, sendo o crédito satisfeito, não subsistem mais razões para insistir na aplicação de pena criminal. De igual forma, se o contribuinte sabe que, mesmo pagando, continuará sob a ameaça de pena privativa de liberdade, não terá nenhum interesse em efetuar o pagamento. No mesmo sentido, ainda podemos considerar que o sistema penitenciário encontra-se em situação precária, não se justificando onerá-lo.

Hugo de Brito Machado se posiciona pela constitucionalidade e cita cinco contundentes argumentos: a criminalização do ilícito tributário tem inegável caráter utilitarista, pois, se a razão de ser da criminalização é compelir as pessoas ao pagamento, como de fato é, pagar o tributo com os acréscimos legais satisfaz plenamente os objetivos da lei; é equívoco acreditar que o efeito intimidativo da pena é capaz de fazer com que todos paguem regularmente os tributos; não haverá estímulo à sonegação, desde que sejam aplicadas penas pecuniárias severas e a fiscalização tributária seja eficiente; a extinção da punibilidade funciona como estímulo ao pagamento, de sorte que o contribuinte, vencido no processo, vai preferir pagar a questionar a exigência na via judicial; não é contrária a isonomia, e em situações outras a lei penal admite a reparação do dano, tanto como causa de exclusão de crime, como de redução de pena, e aos que não podem pagar resta o recurso do parcelamento, que poderá redundar na extinção da punibilidade.

Como já disse Dante Aguiar Arend¹⁰, a propósito dos objetivos do legislador ao editar a nova disciplina legal do Refis II: "Esta política penal bem caracteriza o interesse meramente coativo dos tipos penais tributários, voltados à garantia da arrecadação e não à punição dos agentes infratores. Uma vez que o agente promotor da evasão fiscal se comprometa a recolher o tributo sonegado – parcelamento – ou opte por seu pagamento integral, prontamente o Estado ameniza as conseqüências penais ou suspendendo ou extinguindo a pretensão punitiva, pois o bem jurídico, de fato, não é a "ordem tributária", mas sim a "arrecadação".

10

As conseqüências penais do parcelamento das dívidas tributárias, no contexto do art. 9º da Lei nº 10.684/2003. Jus Navigandi, Teresina, ano 7, n. 105, 16 out. 2003.

No STF encontra-se em tramitação a Adin 3002, ajuizada pelo ministério Público federal em 24/09/2003; todavia, está concluída ao Relator, ainda sem decisão. Não obstante, a jurisprudência vem se posicionando largamente pela constitucionalidade. O próprio STF já decidiu com fundamento na lei 10.684/03, como no HC 83.896 e no RE 339.535. No STJ não é diferente, a Quinta Turma decidiu por unanimidade nos REsp 710.799/BA, que o pagamento após o recebimento da denúncia é causa da extinção da punibilidade. Na mesma direção os processos HC 43.296/SP e REsp 700.083/SC.

5. CONSIDERAÇÕES FINAIS

Com base na legislação vigente e em face dos entendimentos doutrinários e jurisprudenciais predominantes, relativamente aos crimes contra a ordem tributária e também nos casos de débitos previdenciários, seja qual for o ente tributante (União, Estados, Distrito Federal ou Municípios), adotam-se os seguintes critérios:

1 - O pagamento ou o parcelamento do débito, antes do início da ação penal, extingue a punibilidade;

2 – Depois de iniciada a ação penal, com o recebimento da denúncia, existem duas situações:

a) havendo parcelamento do débito, com a adesão a um programa especial de recuperação fiscal (Refis), fica suspensa a pretensão punitiva do Estado;

b) ocorrendo o pagamento, em qualquer situação (havendo ou não denúncia e havendo ou não a instauração de ação penal), mesmo sem ter existido adesão a programa especial de recuperação fiscal, opera-se a extinção da punibilidade.

O artigo 9º, da Lei n.º 10.684/03, possibilita que o contribuinte acusado do cometimento de um crime fiscal, possa requerer a extinção de sua punibilidade, desde que efetue o pagamento do tributo devido.

Neste sentido, seja o parcelamento habitual ou um especial (Refis I, Paes (ou Refis II) e Refis III (ou parcelamento especial)), o contribuinte poderá ver-se livre da repercussão penal de sua inadimplência.

Por todos os aspectos analisados neste trabalho, a extinção de punibilidade prevista na Lei 10.684/03, pode ser considerada justa, pois é uma elogiável opção político-jurídica do legislador. Na verdade, a criminalização do ilícito tributário deu-se com objetivo utilitarista. Não admitir a extinção de punibilidade

representaria abuso do poder de instaurar o processo penal para constranger o cidadão a render-se incondicionalmente aos termos da exigência do fisco.

BIBLIOGRAFIA:

ALONSO, Leonardo. *A Aplicabilidade da Regra de Extinção da Punibilidade pelo Pagamento do Chamado REFIS II Para os Crimes de Apropriação Indébita Previdenciária*, Revista da Associação Brasileira de Professores de Ciências Penais, ano 1, julho-dezembro de 2004, Editora Revista dos Tribunais, São Paulo.

AREND, Dante Aguiar. *As conseqüências penais do parcelamento das dívidas tributárias, no contexto do art. 9º da Lei nº 10.684/2003*. Jus Navigandi, Teresina, ano 7, n. 105, 16 out. 2003. Disponível em: <<http://jus2.uol.com.br/doutrina/texto.asp?id=4431>>. Acesso em: 03 jul. 2008.

DIAS, Marcus Vinicius de Viveiros. *Breves considerações sobre o Artigo 9º da Lei Nº 10.684/03 – O novo “Refis” – Aspectos Penais*, Síntese Jornal, ano 7, nº 77, julho de 2003.

Constituição da República Federativa do Brasil, 1988.

ESTELLITA, Heloisa. *Crimes Tributários nos Tribunais Superiores*. Revista Brasileira de Ciências Criminais, nº 58, janeiro-fevereiro de 2006.

FAVACHO, Welton José da Silva. *Contribuição previdenciária – Pagamento e extinção da Punibilidade*. Revista Consulex, ano XIX, nº 30, 1º de agosto de 2005.

GONÇALVES, José Maurício. *Da Inconstitucionalidade do art. 9º, parágrafo 1º e 2º, da Lei 10.684, de 30 de Maio de 2003*. Boletim dos Procuradores da República, ano V, nº 62 de junho de 2003.

MACHADO, Hugo de Brito. *Extinção do Crédito e Extinção da punibilidade nos Crimes Contra a Ordem Tributária*. Revista Dialética de Direito Tributário, fevereiro de 2007.

MEMÓRIA, Antônio Ricardo Brígido Nunes. Trabalho publicado e disponível em: <http://www.pgj.ce.gov.br/artigos/print.asp?iCodigo=54>. Acesso em: abril.2008.

MIRABETE, Júlio Fabbrini. *Manual de Direito Penal*. 22a ed. São Paulo. Atlas. 2005.

NIGRO, Renato Câmara. *O novo regime dos crimes tributários. A Lei nº 10.684/03 (Refis II)* – Disponível no site: <http://www.jus2.uol.com.br/doutrina/texto.asp?id=5856>. Acesso em: abril.2008.

PESSOA, Leonardo Ribeiro Pessoa. *A Extinção da Punibilidade nos Crimes Contra a Ordem Tributária E Apropriação Indébita Previdenciária*. Disponível em: <http://www.uj.com.br/publicacoes/doutrinas/default.asp?action=doutrina&iddoutrina=2545>. Acesso em: abril. 2008.

SMANIO, Gianpaolo Poggio. *A Extinção da Punibilidade pelo pagamento do Tributo*, Revista do Tribunal Regional Federal da Primeira Região, nº 10, ano 18, outubro de 2006.